



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.722368/2018-60
ACÓRDÃO	2301-011.961 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPERMERCADO FERNANDES DE CEREAIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/04/2016

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Matéria que não tenha sido objeto de impugnação e, portanto, não conste da decisão de primeira instância, não pode ser alegada em sede de recurso voluntário, por estar preclusa.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/04/2016

MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10 DA LEI 8.212/91. DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. CONFIGURAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

Na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, exige-se da autoridade lançadora a demonstração da ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, não fazendo qualquer referência a exigência de comprovação de dolo, fraude ou simulação. Correta a imputação de multa isolada de 150% quando o contribuinte declara em GFIP possuir créditos oriundos de ação judicial sem trânsito em julgado, o que revela não haver direito líquido e certo à compensação e atesta a falsidade da declaração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, não conhecendo da matéria preclusa. Na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento parcial para afastar a multa aplicada sobre as compensações de contribuições

previdenciárias, excetuadas as de terceiros, com indébito relativo a contribuições sociais efetivamente recolhidas que incidiram sobre terço constitucional de férias, férias gozadas, aviso prévio indenizado e horas extras. Vencidas as Conselheiras Flavia Lilian Selmer Dias e Monica Renata Mello Ferreira Stohll, que deram provimento parcial em menor extensão, apenas para afastar a multa referente a compensações de contribuições previdenciárias, excetuadas as de terceiros, com indébito relativo a aviso prévio indenizado.

Sala de Sessões, em 23 de janeiro de 2026.

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Carlos Eduardo Avila Cabral, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (fls. 235/272), lavrado em 18/12/2018, no valor total de R\$277.302,46, referente a multa por falsidade na compensação, de 150%, decorrente da não homologação de compensação consubstanciada no processo 10073.722367/2018-15.

O contribuinte apresentou Impugnação em face do mencionado auto de infração (fls. 280/315).

Pelo acórdão de nº 04-47.798, da 3ª Turma da DRJ/CGE (fls. 316/335), foi mantido o crédito tributário exigido. Confira-se a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/04/2016

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA DE 150%.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada de 150% calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

Constitui falsidade de declaração a compensação em GFIP de valores NÃO efetivamente recolhidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 25/07/2019 (fl. 338), o sujeito passivo interpôs, em 22/08/2019 (fl. 339), recurso voluntário (fls. 341/355).

No recurso voluntário, o recorrente sustenta, preliminarmente, a nulidade processual decorrente de ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa, em razão de estar ausente documentação que autorize a conclusão de falsidade.

Prossegue sustentando a ilegalidade da aplicação da multa qualificada de 150%, afirmando que a autoridade fiscal deixou de demonstrar, de forma concreta e individualizada, a existência de dolo, fraude, sonegação ou conluio, requisitos indispensáveis para a incidência do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991. Defende que eventual divergência interpretativa acerca da incidência de contribuições previdenciárias não se confunde com conduta dolosa, invocando precedentes do CARF e da Câmara Superior que afastam a qualificação da multa na ausência de comprovação do elemento subjetivo.

Argumenta, outrossim, que as compensações realizadas decorrem de pagamentos indevidos de contribuição previdenciária incidente sobre verbas que não possuem natureza remuneratória, tais como terço constitucional de férias, férias gozadas, aviso prévio indenizado e horas extras. Sustenta que apenas parcelas destinadas a retribuir o trabalho efetivamente prestado podem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, sendo indevida a tributação de valores de caráter indenizatório ou compensatório.

Para reforçar sua tese, invoca jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, especialmente julgados submetidos aos regimes da repercussão geral e dos recursos repetitivos, os quais reconhecem a não incidência da contribuição previdenciária sobre diversas das rubricas discutidas. Defende, ainda, que a interpretação do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/1991 não pode ser realizada de forma isolada, devendo ser harmonizada com o sistema constitucional e com a orientação firmada pelos Tribunais Superiores.

Por fim, o recorrente requer a reforma integral da decisão recorrida, com o reconhecimento da validade das compensações efetuadas e o consequente cancelamento da exigência fiscal. Subsidiariamente, pleiteia o afastamento da multa qualificada, com sua redução ao percentual ordinário, por inexistirem elementos aptos a caracterizar conduta dolosa, ressaltando que colaborou integralmente com a fiscalização e prestou todas as informações solicitadas ao longo do procedimento fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Diogo Cristian Denny – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, contudo merece ser conhecido em parte.

Preclusão

Os argumentos apresentando na preliminar de nulidade estão preclusos, porquanto não foram aduzidos na Impugnação.

De acordo com o art. 16 do Decreto 70.235/72, a Impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, não sendo permitido, por conseguinte, que o sujeito passivo inove em seu Recurso Voluntário para incluir razões diversas daquelas anteriormente ventiladas.

Nesse sentido, confira-se o seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Tribunal:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Matéria que não tenha sido objeto de impugnação e, portanto, não conste da decisão de primeira instância, não pode ser alegada em sede de recurso voluntário, por estar preclusa. Acórdão CSRF. 9303-009.436, de 18/09/2019

Mérito

Da decisão do processo 10073.722367/2018-15

Em primeiro lugar, insta trazer à baila excertos do acórdão deste Colegiado prolatado no curso do processo 10073.722367/2018-15, no qual são analisados todos os argumentos do recorrente relativos ao alegado direito creditório. Confira-se:

O contribuinte, para justificar o direito creditório apurado e compensado, questiona a incidência de contribuição previdenciária sobre diversas verbas pagas a seus empregados. Passo, portanto, à análise individualizada das matérias.

Terço constitucional de férias

No ano de 2014, ao debruçar-se sobre o Tema 479, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que o terço constitucional de férias ostentava natureza indenizatória e compensatória. Por não se configurar como um ganho habitual do empregado, a Corte Superior afastou, naquele momento, a incidência de contribuição previdenciária patronal sobre tais valores.

Todavia, o cenário jurisprudencial experimentou uma mudança significativa em 2018, quando o Supremo Tribunal Federal, ao reconhecer a natureza constitucional da controvérsia, conferiu repercussão geral ao Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR (Tema 985). Ao enfrentar o mérito da questão, a Suprema Corte fixou uma tese vinculante, com eficácia erga omnes, estabelecendo que é legítima e constitucional a inclusão do terço de férias na base de cálculo da contribuição social a cargo do empregador. Confira-se:

Tema 985 - É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

Visando preservar a segurança jurídica e a confiança dos contribuintes que se pautaram na orientação anterior do STJ, o Supremo Tribunal Federal promoveu, em sede de embargos de declaração, como regra geral, a modulação dos efeitos temporais dessa decisão até a data de publicação da respectiva ata de julgamento (15/09/2020). Vejamos a ementa:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. TERÇO DE FÉRIAS. MODULAÇÃO DE EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. PARCIAL PROVIMENTO.

I. CASO EM EXAME 1. Embargos de declaração que objetivam a modulação dos efeitos do acórdão que reconheceu a constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária do empregador sobre o terço constitucional de férias.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO 2 . Discute-se a presença dos requisitos necessários à modulação temporal dos efeitos da decisão.

III. RAZÕES DE DECIDIR 3. Em 2014, o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, assentou que o adicional de férias teria natureza compensatória, e, assim, não constituiria ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ele não incidiria contribuição previdenciária patronal. Havia, ainda, diversos precedentes desta Corte no sentido de que a discussão acerca da natureza jurídica e da habitualidade do pagamento das verbas para fins de incidência da contribuição previdenciária seria de índole infraconstitucional.

4. Com o reconhecimento da repercussão geral e o julgamento de mérito deste recurso, há uma alteração no entendimento dominante, tanto no âmbito do próprio Supremo Tribunal Federal quanto em relação ao que decidiu o Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo.

5. A mudança da jurisprudência é motivo ensejador de modulação dos efeitos, em respeito à segurança jurídica e ao sistema integrado de precedentes. CPC/2015 e decisões desta Corte.

IV. DISPOSITIVO

6. Embargos de declaração parcialmente providos, para atribuir efeitos ex nunc ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União. (g.n.)

No caso dos autos, aplica-se os efeitos ex tunc do julgado do STF, ou seja, reconhecimento da constitucionalidade da exigência tributária, pois estamos diante da exceção estabelecida pelo Tribunal: “ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União”.

Com efeito, no caso vertente, estamos diante de contribuições previdenciárias já pagas pelo contribuinte (tanto que postulou a compensação do suposto indébito tributário), e não há notícia de interposição de ação judicial.

Assim, deve ser mantida a glosa dos valores referentes ao terço constitucional de férias.

Aviso prévio indenizado

No que tange ao aviso prévio indenizado, a matéria exige uma análise pormenorizada, pautada pela evolução do entendimento jurisprudencial nos tribunais pátrios.

O Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o REsp nº 1.230.957/RS, consolidou a orientação de que os valores pagos a esse título possuem natureza estritamente indenizatória. Por não se destinarem a retribuir o trabalho efetivo, mas, sim, a compensar a ausência do aviso prévio trabalhado, tais montantes não integram o salário de contribuição, restando afastada a incidência de contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros.

Corroborando essa visão, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por meio do Despacho nº 42/2021, reconheceu a inviabilidade de sustentar a tributação sobre essa rubrica. Tal reconhecimento administrativo resultou na diretriz de não mais contestar ou recorrer de decisões judiciais que proclamem a natureza indene do aviso prévio indenizado. Assim, torna-se imperativo afastar a exigibilidade tributária sobre os valores desembolsados sob este fundamento durante o período sob fiscalização.

É fundamental, todavia, estabelecer uma distinção técnica relevante trazida pelo Tema Repetitivo nº 1.170 do STJ. A Corte Superior delimitou que, embora o aviso prévio indenizado em si não seja tributado, a contribuição previdenciária patronal deve incidir sobre a parcela do décimo terceiro salário proporcional correspondente a esse período.

Em conclusão, a desoneração deve ser aplicada sobre o montante principal do aviso prévio indenizado, mantendo-se, contudo, a tributação sobre o reflexo referente à gratificação natalina (13º salário) proporcional.

Horas extras

No que tange às horas extras, resta consolidado que tais parcelas estão intrinsecamente vinculadas ao conceito amplo de remuneração. Por representarem o pagamento de um esforço laboral que extrapola a jornada ordinária do trabalhador, consubstanciam-se em uma contraprestação devida pelo empregador tanto por força do contrato de trabalho quanto por imperativo legal. Assim, o acréscimo pago visa retribuir o serviço adicional prestado, possuindo natureza estritamente salarial e devendo, por conseguinte, compor a base de cálculo (salário de contribuição) das contribuições destinadas à Seguridade Social.

Sob a ótica do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), qualquer verba destinada a remunerar o trabalho integra o salário de contribuição, a menos que esteja expressamente ressalvada no rol do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/1991. Importa destacar que a referida lista de isenções possui caráter exaustivo, utilizando o termo "exclusivamente", e nela não se vislumbra a exclusão das horas extras. Portanto, na ausência de exceção legal, a incidência da contribuição previdenciária sobre tais valores é medida que se impõe para todos os efeitos jurídicos.

Eventuais controvérsias sobre o tema foram definitivamente superadas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Tema Repetitivo 687. Naquela oportunidade, fixou-se a tese jurídica de que tanto as horas extras quanto o seu respectivo adicional possuem natureza remuneratória, sujeitando-se plenamente à tributação previdenciária.

Tema Repetitivo 687 – As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

Diante desse cenário, carecem de fundamento jurídico as alegações do contribuinte que buscam afastar a incidência tributária sobre rubricas que claramente recompensam a força de trabalho despendida.

Férias gozadas

Como já mencionado, à luz do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), todas as verbas destinadas a remunerar o trabalho integram o salário de contribuição, a

menos que esteja expressamente ressalvada no rol do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/1991.

Relembre-se que a referida lista de isenções possui caráter exaustivo, utilizando o termo "exclusivamente", e nela não se vislumbra a exclusão das horas extras. Portanto, na ausência de exceção legal, a incidência da contribuição previdenciária sobre tais valores é medida que se impõe para todos os efeitos jurídicos.

O citado rol exclui apenas a dobra da remuneração de férias (art. 137 da CLT), não excluindo a remuneração das férias gozadas propriamente dita. Confira-se:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;

Ante o exposto, deve ser mantida a glosa do alegado indébito incidente sobre férias gozadas.

Das contribuições para terceiros

Para uma compreensão adequada da controvérsia, é fundamental resgatar o arcabouço normativo que rege o instituto da compensação no Direito Tributário brasileiro, sempre sob a ótica da estrita legalidade e da segurança jurídica. Como ponto de partida, o Código Tributário Nacional (CTN) consagra a compensação como uma das formas de extinção do crédito tributário em seu artigo 156, delegando à legislação ordinária a tarefa de estabelecer os critérios e ritos para sua implementação, conforme preceitua o artigo 170.

Historicamente, esse regramento geral em âmbito federal foi introduzido pela Lei nº 8.383/91. Em seu artigo 66, a referida norma permitiu que valores pagos indevidamente ou a maior, incluindo-se os de natureza previdenciária, fossem compensados com débitos de períodos subsequentes, desde que respeitada a homogeneidade entre os tributos, ou seja, a compensação deveria ocorrer entre exações da mesma espécie. Vejamos:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

[...]

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

É interessante notar que, à época, a Lei nº 8.212/91, que cuida do custeio da Seguridade Social, previa apenas a restituição de valores, permanecendo silente quanto à compensação. Essa lacuna foi preenchida com o advento da Lei nº 9.032/95, que conferiu contornos próprios à compensação previdenciária, sistema este que hoje se encontra consolidado no artigo 89 da Lei nº 8.212/91 (com redação atualizada pela Lei nº 11.941/2009). Vejamos:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

No plano infralegal, as Instruções Normativas RFB nº 1.300/12 e nº 1.717/17 vieram detalhar esses procedimentos, especificando as balizas para a compensação das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais remunerações.

IN RFB nº 1.300/12:

Art. 1º (...)Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se ao reembolso de quotas de salário-família e salário-maternidade, bem como à restituição e à compensação relativas a:

I - contribuições previdenciárias:

a) das empresas e equiparadas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, bem como sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;

b) dos empregadores domésticos;

c) dos trabalhadores e facultativos, incidentes sobre seu salário de contribuição; e d) instituídas a título de substituição; e e) valores referentes à retenção de contribuições previdenciárias na cessão de mão de obra e na empreitada; e II - contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

(...)Art. 56. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá

utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014)(...)Art. 59. É vedada a compensação, pelo sujeito passivo, das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

IN RFB nº 1.717/17:

Art. 1º (...)Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se ao reembolso de quotas de salário família e salário-maternidade, bem como à restituição e à compensação relativas a:

I - contribuições previdenciárias:

a) das empresas e equiparadas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;

b) dos empregadores domésticos;

c) dos trabalhadores e dos segurados facultativos, incidentes sobre seu salário de contribuição;

d) instituídas a título de substituição; e e) referentes à retenção na cessão de mão de obra e na empreitada; e II - contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

(...)Art. 84. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

(...)Art. 87. É vedada a compensação, pelo sujeito passivo, das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos. (grifos nossos)

Cabe observar, contudo, que, a despeito de a legislação tributária proibir tal pretensão, tal impedimento foi afastado pela jurisprudência dominante do STJ e foi objeto da Nota PGFN/CRJ/Nº 1245/2016, tendo sido incluído na lista de casos com dispensa de contestar e recorrer .

Da multa aplicada

O processo trata de Auto de Infração referente a multa isolada por falsidade de declaração (código de receita 2398), com base no art. 89, § 10º da Lei 8.212/91 c/c o art. 74 da IN RFB 1.717/2017 e o art. 44, I da Lei 9.430/96, a seguir transcritos:

Lei 8.212/91

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Lei 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

IN RFB nº 1.717/2017:

Art. 74. (...)§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada, nos seguintes percentuais:

(...)

II - de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, quando ficar comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

(...)

Art. 86. Na hipótese de compensação indevida, quando ficar comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (g.n.)

Relembre-se que a multa isolada foi aplicada em razão da falsidade da declaração (compensação indevida declarada em GFIP, no período de 07/2014 a 04/2016, conforme processo nº 10073.722367/2018-15).

Cabe registrar, ainda, que a multa em tela foi lavrada no mesmo procedimento fiscal que não homologou a compensação declarada em GFIP, pela Autuada (DESPACHO DECISÓRIO nº 372/2018 – SAORT/DRF/VRA – 18/12/2018 - processo nº 10073.722367/2018-15 – fls. 235/266).

Os recorrentes sustentam a insubsistência da multa isolada, sob o argumento de que a penalidade em questão exigiria a comprovação inequívoca de fraude ou simulação, elementos que consideram ausentes na glosa das referidas compensações.

A tese da defesa, que condiciona a aplicação da multa à prova de dolo ou simulação, carece de amparo legal. O dispositivo citado estabelece dois requisitos objetivos para a penalidade, quais sejam: a) efetiva realização de uma compensação indevida, constatada pela ausência de liquidez e certeza do suposto crédito; e b) a falsidade da declaração.

Observo que este é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10 DA LEI 8.212/91. DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. CONFIGURAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

Na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, exige-se da autoridade lançadora a demonstração da ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, não fazendo qualquer referência a exigência de comprovação de dolo, fraude ou simulação. Correta a imputação de multa isolada de 150% quando o contribuinte declara em GFIP possuir créditos oriundos de ação judicial sem trânsito em julgado, o que revela não haver direito líquido e certo à compensação e atesta a falsidade da declaração. (Acórdão 9202-011.644, sessão de janeiro de 2025).

No caso vertente, como restou decidido nos autos do processo 10073.722367/2018-5, uma parte do direito creditório do contribuinte decorre da defesa de não incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, férias gozadas, aviso prévio indenizado e horas extras. Tratavam-se de teses jurídicas com grande judicialização e questionamentos, bastante controvertidas, tendo havido inclusive o parcial provimento para uma das rubricas, não havendo que se falar em falsidade no direito creditório postulado.

Assim, sobre as compensações realizadas com o direito creditório referente a tais rubricas, efetivamente recolhidas, não há que se falar em falsidade, devendo a multa ser cancelada.

Contudo, há outra parte do direito creditório que não merece tal sorte.

Com efeito, a autoridade fiscal identificou, para parcela do direito creditório, uma irregularidade que compromete a própria essência do instituto da compensação: o sujeito passivo passou a abater débitos utilizando-se não apenas de recolhimentos pretéritos, mas de supostos créditos que jamais ingressaram nos cofres públicos. Essa grave inconsistência, inclusive, não foi objeto de refutação objetiva por parte da impugnante em sua peça defensiva.

- Chama a atenção o fato de que o contribuinte incluiu em sua memória de cálculo a existência de supostos créditos a partir da competência 06/2015, competência esta que marca justamente o início das compensações realizadas pelo mesmo com base nas rubricas acima descritas, não constando nos sistemas da RFB o

registro de recolhimento, mesmo parcial em algumas competências, das contribuições previstas no art. 22 da Lei nº. 8.212/1991.

...

- Ora, é de clareza solar o paradoxo ora constituído, pois o contribuinte se compensa de valores que sequer foram recolhidos, portanto, se não houve pagamento indevido, ou se não há crédito, não há que se falar em direito à compensação.

Revela-se, portanto, que o contribuinte buscou a compensação de valores que sequer foram vertidos ao Erário. Ora, se o pagamento indevido é pressuposto lógico e jurídico para a existência do indébito, a ausência de recolhimento prévio esvazia qualquer pretensão compensatória. No entendimento deste julgador, a declaração de compensação em GFIP vinculada a valores não recolhidos transcende o mero erro formal, equivalendo à inserção de informações dissonantes da realidade com o nítido propósito de suprimir ou retardar o pagamento do tributo.

Entendimento semelhante se aplica para compensações de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, em que há expressa proibição na legislação, como visto alhures.

Assim, deve ser afastada a multa apenas para as compensações realizadas indébito apurado de contribuições sociais efetivamente recolhidas que incidiram sobre terço constitucional de férias, férias gozadas, aviso prévio indenizado e horas extras. Esgotado esse montante do postulado direito creditório, as demais compensações devem ser compreendidas como falsas, sendo cabível a multa aplicada.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do recurso, não conhecendo da matéria preclusa e, na parte conhecida, dar provimento parcial para afastar a multa aplicada sobre compensações cujo alegado direito creditório baseou-se em contribuições sociais efetivamente recolhidas que incidiram sobre terço constitucional de férias, férias gozadas, aviso prévio indenizado e horas extras.

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny